

## III. Z ORZECZNICTWA

LUCYNA STANISZEWSKA

### **Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15<sup>1</sup>, dotyczącego podatków i opłat lokalnych – zasad ustalania podatku od nieruchomości**

Przedmiotem glosy jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, którego teza głosi, że przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup> w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 Ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. poz. 2072) TK umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

---

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z 13 XII 2017 r., sygn. SK 48/15 (Dz.U. poz. 2432).

<sup>2</sup> Dz.U. poz. 1785 i 2141, dalej „UPOL”.

## 1. Stan faktyczny

W dniu 25 sierpnia 2009 r. spółka „Polska Telefonía Cyfrowa” sp. z o.o. (obecnie: T-Mobile Polska S.A.) złożyła deklarację w zakresie podatku od nieruchomości za lata 2006–2008, w których wykazała do opodatkowania jako budynki związane z działalnością gospodarczą dwa kontenery telekomunikacyjne. Prezydent Miasta Stargard Szczeciński wszczął w październiku 2010 r. postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości m.in. za lata 2006–2008. W toku postępowania Prezydent powołał biegłego i dopuścił jego opinię w sprawie. W ocenie biegłego kontenery posiadane przez Spółkę stanowiły budowle, gdyż związanie ich z fundamentem (za pomocą kotew) nie mogło zostać uznane za trwałe związanie z gruntem, które jest jedną z podstawowych cech budynku wskazaną w przepisach<sup>3</sup>.

Pismem z dnia 12 grudnia 2010 r. Spółka ustosunkowała się do opinii przygotowanej przez biegłego. W zarzutach do opinii podniosła m.in. nieprawidłowe powołanie biegłego, brak dostatecznego udokumentowania posiadania wiedzy specjalnej przez biegłego w zakresie naruszenia prawa procesowego. Natomiast w zakresie naruszeń prawa materialnego podniosła m.in. nieprawidłową wykładnię i zastosowanie definicji budowli w odniesieniu do kontenerów telekomunikacyjnych.

Prezydent nie uwzględnił zarzutów strony i wydał decyzje, w których określił Spółce wysokość zobowiązania podatkowego. Wysokość podatku od nieruchomości określona w decyzjach była kilkadziesiąt razy wyższa niż ta wskazana przez spółkę w deklaracji podatkowej. Taka różnica wynikała z odmiennej kwalifikacji obiektów. Zdaniem Prezydenta kontenery telekomunikacyjne nie mogły być zakwalifikowane jako budynki. W ocenie Prezydenta, ze względu na to, że przedmiotowe kontenery są niepołączone trwale z gruntem, to zgodnie z art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego<sup>4</sup>, który stanowi, że przez tymczasowy obiekt budowlany należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, obiekty kontenerowe należą do tymczasowych obiektów budowlanych.

<sup>3</sup> Stan faktyczny ze skargi z 7 VII 2015 r., s. 2–3, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15> (dostęp: 4 II 2018).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 7 VII 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 1332).

W ocenie Prezydenta obiekty kontenerowe jako tymczasowe obiekty budowlane podlegają opodatkowaniu jako budowle. Nie zgadzając się z rozstrzygnięciami Prezydenta, Spółka złożyła odwołania od otrzymanych decyzji do Samorządowego Kolegium Odwoławczego. W odwołaniach Skarżąca podniosła, że Prezydent nie wykazał okoliczności braku trwałego związania z gruntem należących do Spółki kontenerów telekomunikacyjnych. Spółka wskazała, że wymóg trwałego związania z gruntem jest spełniony wówczas, gdy budynek jest posadowiony na przygotowanym dla niego fundamencie, przenosząc obciążenia z pozostałych elementów budynku, natomiast techniczny sposób połączenia części budynku z fundamentem nie ma znaczenia prawnego. Skarżąca argumentowała, że kontenery telekomunikacyjne stanowią budynki, gdyż są w sposób trwały związane z gruntem.

Organ II instancji uznał, że Prezydent prawidłowo zakwalifikował przedmiotowe kontenery telekomunikacyjne do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL.

Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, Spółka wniosła skargę do WSA od decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego. Sąd, po rozpatrzeniu skarg Spółki, przyznał rację organowi II instancji w zakresie, w jakim uznał, że kontenery telekomunikacyjne powinny zostać uznane za budowle i opodatkowane według właściwej dla nich stawki. WSA podzielił argumentację organów w zakresie, w jakim kontenery telekomunikacyjne nie mogą zostać uznane za obiekty budowlane trwale związane z gruntem. Spółka, nie zgadzając się z rozstrzygnięciami zapadłymi przed WSA, zaskarżyła je do NSA skargami kasacyjnymi.

NSA oddalił skargi kasacyjne, a w treści wyroków wskazał, że w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego znalazły się między innymi elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL. Nadto związanie z gruntem (fundamenty i dach) nie oznacza, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Normodawca w pojęciu budynku, o którym tu mowa, nie zawarł przepisu, iż nie może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli. Dlatego też w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego

rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości.

W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany w postaci kontenera telekomunikacyjnego, w ocenie NSA, jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości. Skarżąca kasacyjnie wskazała, że NSA dokonał kwalifikacji obiektu budowlanego w postaci kontenera telekomunikacyjnego w oparciu o pozaustawowe kryteria, tj. elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości, które nie zostały wskazane w definicji budynku oraz budowli w UPOŁ. Przyjęcie takich kryteriów sankcjonuje różnicowanie takich samych kategorii obiektów w zależności od cech ocennych, subiektywnych, jak przeznaczenie czy funkcjonalność, wprowadzając niepewność co do podstawy opodatkowania.

Spółka po wyczerpaniu środków zaskarżenia złożyła skargę do Trybunału Konstytucyjnego. W skardze podniosła, że naruszono jej prawo do własności środków pieniężnych, określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP<sup>5</sup>. Skarżąca wskazała, że ingerencja w prawo własności stanowi następstwo zastosowania do obiektów odpowiadających definicji budynku zasad określania zobowiązań podatkowych w sposób właściwy dla obiektów będących budowlami, skutkując bezpodstawnym zwielokrotnieniem (w przypadku spółki – niemal czterdziestokrotnym) daniny publicznej, jaką jest podatek od nieruchomości, co narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP. Organy podatkowe ustaliły wyższą kwotę zobowiązania podatkowego od nieruchomości z powodu zastosowania wobec Skarżącej dodatkowych, niewskazanych ustawą podatkową przesłanek, które musiał spełnić obiekt budowlany, aby być uznany za budynek, które nie są w takim samym zakresie nakładane na inne podmioty będące w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych obiektów, a których przeznaczenie, pełnione funkcje są inne niż przeznaczenie kontenerów telekomunikacyjnych, tj. w sposób sprzeczny z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP. Dalej Skarżąca wskazała, że na skutek ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego z powodu zakwalifikowania obiektów posiadanych przez nią przy zastosowaniu

---

<sup>5</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 IV 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej „Konstytucja RP”.

kryteriów niewyrażonych w przepisach UPOL doszło do naruszenia art. 217 Konstytucji RP.

Skarżąca zwróciła uwagę, że naruszenie jej prawa własności nastąpiło w istotnym zakresie i doniosłej skali, ponieważ został nałożony na Spółkę podatek od nieruchomości drastycznie wyższy, niż być powinien. W stanie faktycznym w sprawie (lata 2006–2008), w wyniku zastosowania zaskarżonych przepisów przez organy administracji podatkowej oraz sądy administracyjne (w tym NSA), Spółka poniosła ciężar ekonomiczny podatku prawie czterdziestokrotnie wyższy niż należny, tj. taki, jaki zostałyby na Spółkę nałożony, gdyby organy podatkowe dokonały interpretacji przepisów UPOL zgodnie z regułami konstytucyjnymi.

Postanowieniem z dnia 1 października 2015 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. W uzasadnieniu postanowienia TK wskazał, że ze względu na stosowanie do odnośnej sprawy Ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wykazanie przez skarżącego, że w związku z wydaniem przez organ władzy publicznej ostatecznego orzeczenia na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności lub praw o charakterze konstytucyjnym. Uprawdopodobnienie tego naruszenia jest zatem przesłanką dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Tymczasem Skarżąca upatruje niekonstytucyjność wskazanych przepisów w ich błędnym zastosowaniu przez organy orzekające w sprawie. Trybunał wskazał, że tak sformułowane zarzuty nie pozostawiają wątpliwości, że skarga dotyczy w istocie wadliwości decyzji podjętych w sprawie Skarżącej. W ocenie TK złożona skarga dotyczy stosowania prawa, a jako takiej, nie można było nadać jej biegu<sup>6</sup>. Na to postanowienie zażalenie złożyła Skarżąca, wskazując, że skarga dotyczyła zgodności z Konstytucją RP normy prawnej mającej swoje źródło w istniejącej linii orzeczniczej. Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL. Norma prawna wyinterpretowana z powyższych przepisów dokonana przez sądy administracyjne (w tym również przez NSA w omawianych sprawach) jest odmienna od literalnego brzmienia tych przepisów. Sądy administracyjne wskazywały bowiem, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej

<sup>6</sup> Postanowienie TK z 1 X 2015 r., sygn. Ts 237/15, s. 4 i n., <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15> (dostęp: 4 II 2018).

dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który: (1) jest trwale związany z gruntem; (2) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych; (3) posiada fundamenty i dach, ale tylko pod warunkiem, że dany budynek nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwości wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku. Spółka wskazała, że z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOŁ wynika wprost, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który: (1) jest trwale związany z gruntem; (2) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych; (3) posiada fundamenty i dach, a zatem jej obiekt powinien zostać zakwalifikowany jako budynek. W art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ nie wskazano bowiem przesłanki funkcji obiektu<sup>7</sup>.

Postanowieniem z 28 grudnia 2015 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że istnieje potrzeba dokonania merytorycznej oceny zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów ustawy podatkowej i oceny, czy regulacje te są zgodne z konstytucyjnymi zasadami nakładania podatków, a w szczególności z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji<sup>8</sup>.

Prokurator Generalny w swoim piśmie do TK wskazał, że art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOŁ w brzmieniu nadanym Ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>9</sup>, rozumiany w ten sposób, że dopuszcza – dla potrzeb określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – kwalifikowanie obiektów budowlanych do kategorii budowli przy uwzględnieniu kryterium funkcjonalnego tych obiektów, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i 2 Konstytucji RP<sup>10</sup>. Prokurator wskazał, że skarżąca kwestionuje wyłącznie, postrzegane przez nią jako niekonstytucyjne, przyjęte w orzecznictwie sądowym jednolite rozumienie przepisu art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2

<sup>7</sup> Zażalenie spółki skarżącej z dnia 13 X 2015, s. 5, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15> (dostęp: 4 II 2018).

<sup>8</sup> Postanowienie TK z 28 XII 2015, sygn. Ts 237/15, s. 3, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15> (dostęp: 4 II 2018).

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 200, poz. 1683.

<sup>10</sup> Stanowisko Prokuratora Generalnego z dnia 2 IX 2016 r., s. 10 i n., <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15> (dostęp: 4 II 2018).

UPOL poprzez przyjęcie możliwości kwalifikowania obiektów budowlanych do kategorii budowli w oparciu o niesprecyzowaną w ustawie przesłankę ich funkcjonalności. Nadto Prokurator Generalny dostrzegł, że właściwego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną nie stanowią normy ogólne podane przez skarżącą, określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia.

Natomiast Sejm RP w swoim piśmie wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym<sup>11</sup> ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Sejm sformułował dwa wnioski. Po pierwsze, norma prawna, której stwierdzenia niekonstytucyjności domaga się Skarżąca, nie była podstawą rozstrzygnięcia sądowego<sup>12</sup>. Z kolei przedmiot sporu sądownoadministracyjnego w sprawie, na tle której wniesiono skargę konstytucyjną inicjującą postępowanie przed TK, stanowił problem trwałego związania z gruntem kontenerów telekomunikacyjnych. Organy podatkowe i sądy administracyjne nie oceniały kontenera z punktu widzenia jego ulokowania w sieci lub w innym obiekcie uznanym za budowlę w świetle prawa budowlanego.

## 2. Stan prawny

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOL „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Natomiast zgodnie z definicją budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL jest to „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”.

Tym samym budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który ma takie cechy, jak: trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 30 XI 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. 2016, poz. 2072).

<sup>12</sup> Stanowisko Sejmu z dnia 30 X 2017 r., sygn. BAS-WPTK-7 49/16, s. 12, <http://ipo.tribunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2048/15>, (dostęp: 4 II 2018).

posiadanie fundamentów oraz posiadanie dachu. Na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL budowlę stanowi „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Z treści normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL nie wynika wprost, że budynek nie może stanowić jednocześnie budowli; taką zasadę można jednak wywodzić z negatywnej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL. Przepis ten stanowi, że jeżeli dany obiekt kwalifikujemy jako budowlę, to nie jest on budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanym z obiektem budowlanym. Jeżeli dany obiekt wypełnia definicję „budynek”, to nie może realizować definicji „budowli”.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, do którego odwołuje się UPOL, przez obiekt budowlany należy rozumieć: „a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury”. Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej regulacje, nie jest możliwe zaliczenie jednego obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch z trzech wymienionych kategorii. W doktrynie wskazuje się, że „definicja «obektu budowlanego» została skonstruowana przy użyciu definicji «budynek», «budowli» i «obektu małej architektury». Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący – zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii”<sup>13</sup>. Obiekt spełniający przewidziane w UPOL przesłanki dla uznania go za budynek nie może zostać uznany na gruncie UPOL za budowlę ze względu na funkcję, jaką ten obiekt spełnia. W art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL nie wskazano bowiem przesłanki „funkcji obiektu” obok przesłanek trwałego związania z gruntem, wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadania fundamentu i posiadania dachu.

Wykładnia literalna prowadzi do wniosku, że skoro ustawodawca nie sformułował dodatkowych wytycznych, to każdy obiekt budowlany, który spełnia kryteria wyrażone w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, będzie

---

<sup>13</sup> T. Asman, Z. Niewiadomski, *Komentarz do art. 3 Prawa budowlanego*, w: *Prawo budowlane. Komentarz*, pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2013, s. 3 i n.



budynkiem. Przeciwnie stanowisko stanowiłoby przejaw wykładni prawotwórczej, rozszerzającej ustawową definicję budowli poprzez wprowadzenie dodatkowej (nieprzewidzianej w ustawie) funkcjonalnej przesłanki dla uznania danego obiektu za budynek. Ponadto oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach, jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość jego wykorzystania, mogłoby prowadzić do różnej kwalifikacji danego obiektu w ciągu roku podatkowego.

Sądy administracyjne odwoływały się jednak do pozaustawowej „przesłanki funkcjonalności” jako podstawy przekwalifikowania na budowlę obiektu budowlanego spełniającego wszystkie warunki uznania go za budynek, co miało istotne konsekwencje podatkowe<sup>14</sup>. Do momentu wydania głosowanego wyroku organy podatkowe, mimo występowania wszystkich kryteriów cechujących budynki, klasyfikowały takie obiekty jako budowle dla celów podatku od nieruchomości. Akceptowały to sądy administracyjne. Zdaniem organów i sądów, jeśli obiekt funkcjonalnie jest budowlą (np. silos jest zbiornikiem, a stacja transformatorowa częścią sieci), to ta funkcja decyduje o klasyfikacji, a nie konstrukcja techniczna obiektu. Jeśli określony obiekt budowlany, np. stacja transformatorowa, stacja paliw, ze względu na znajdujące się w nim urządzenia techniczne nie był przeznaczony na pobyt ludzi, był automatycznie kwalifikowany jako budowla.

Problem dotyczący kwalifikacji obiektu w celu ustalenia wysokości podatku nie istniał w przypadku prowadzenia w tymże obiekcie

---

<sup>14</sup> Wyroki NSA: z 18 XII 2013 r., sygn. II FSK 213/12, CBOSA; z 2 II 2010 r., sygn. II FSK 1021/08, II FSK 1022/08, II FSK 1023/08, II FSK 1024/08, II FSK 1025/08, II FSK 1278/08, II FSK 1292/08, II FSK 1293/08, II FSK 1294/08, II FSK 1295/08, II FSK 1296/08, II FSK 1315/08, II FSK 1316/08, II FSK 1317/08, II FSK 1318/08, II FSK 1319/08, II FSK 1320/08, II FSK 1385/08, II FSK 1391/08, II FSK 1392/08, II FSK 1393/08, II FSK 1394/08, II FSK 1395/08, II FSK 1396/08, II FSK 1397/08, II FSK 1398/08, II FSK 1399/08, II FSK 1400/08, II FSK 1402/08, II FSK 1403/08, II FSK 1404/08, II FSK 1405/08, II FSK 1406/08, II FSK 1407/08, II FSK 1408/08, II FSK 1409/08, II FSK 1410/08, II FSK 1411/08, II FSK 1412/08, II FSK 1431/08, II FSK 1432/08, II FSK 1433/08, II FSK 1434/08, II FSK 1435/08, II FSK 1436/08, II FSK 1437/08, II FSK 1438/08, II FSK 1440/08, II FSK 1477/08, II FSK 1478/08, II FSK 1479/08, II FSK 1480/08, II FSK 1481/08, II FSK 1482/08, II FSK 1483/08, II FSK 1484/08, II FSK 1485/08, II FSK 1559/08, II FSK 1577/08, II FSK 1578/08, II FSK 1579/08, II FSK 1592/08, II FSK 1621/08, II FSK 1622/08, II FSK 1623/08; z 10 I 2008 r., sygn. II FSK 1309/07, II FSK 1310/07, II FSK 1313/07, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z 11 II 2015 r., sygn. I SA/Kr 41/15; wyrok WSA w Olsztynie z 23 XII 2014 r., sygn. I SA/OI 783114, I SA/OI 784114, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z 7 V 2015 r., sygn. I SA/Po 41115, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z 20 II 2014 r., sygn. I SA/Sz 1003/13, CBOSA.

działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOŁ za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. W praktyce zatem użyty przez ustawodawcę zwrot oznacza, że za związane z działalnością gospodarczą, a w konsekwencji opodatkowane według najwyższej stawki zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b UPOŁ są wszystkie obiekty znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia fakt, czy dany budynek jest kwalifikowany jako budynek czy też budowla.

Organy administracji publicznej przyjmowały, opierając się na linii orzeczniczej sądów administracyjnych, że możliwe jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, ale ze względu na swoje gospodarcze wykorzystanie klasyfikowane były jako budowle. Przemawiały za tym w ocenie organów dwa argumenty: językowy i celowościowy. Argument językowy opiera się na konstatacji, że skoro ustawodawca nie zastrzegł w definicji pojęcia budynku warunku, iż nie może on być budowlą, czyniąc jedynie zastrzeżenie w definicji pojęcia budowli, że nie może być ona budynkiem, to nie jest wykluczone, by pewne budynki uznać za budowle. Argument celowościowy opiera się na przyjęciu, że skoro niektóre budynki można uznać za budowle, to dokonując takiej kwalifikacji, należy odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę, przykładowo, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania. Jeżeli pełnią one funkcje gospodarcze, nie ma przeszkód do uznania ich za budowle.

### 3. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r. orzekł, że „art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny

z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

Przywołany przepis i jego interpretację TK kontrolował z wzorcami z art. 84 w zw. z art. 217 i w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Przepis art. 84 Konstytucji RP ma istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych. Przepis ten stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Artykuł 84 Konstytucji RP zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać konsekwencje podatkowe swoich działań. Wielokrotnie w swym orzecznictwie TK wskazywał, że analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku<sup>15</sup>. Przepisy powinny być formułowane w sposób jasny i precyzyjny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów poprawnych pod względem językowym, klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Natomiast przepisy precyzyjne to przepisy sformułowane w możliwie najwyższym stopniu jednoznacznie, tak by ograniczyć interpretatorowi zbędne wątpliwości w odtworzeniu z nich norm prawnych wyznaczających, co, kto i kiedy powinien czynić. Z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w sprawach podatkowych do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków<sup>16</sup>. Konsekwencją nieprawidłowej legislacji jest tworzenie nazbyt szerokich luzów decyzyjnych dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Ponadto przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Przepis taki winien być tak

<sup>15</sup> Tak też TK w wyroku z 24 II 2003 r., sygn. K 28/02 (Dz.U. Nr 41, poz. 361).

<sup>16</sup> Wyrok TK z 22 V 2002 r., sygn. K 6/02 (Dz.U. Nr 78, poz. 715).

ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Trybunał zważył, że w odniesieniu do tymczasowych obiektów budowlanych decydujące znaczenie mają dwie cechy, tj. czasowość użytkowania albo brak trwałego połączenia z gruntem. W pierwszym przypadku możliwość zakwalifikowania obiektu budowlanego jako budynku nie budzi wątpliwości. Taka wątpliwość dotyczy jednak obiektów budowlanych przykładowo wymienionych jako nietrwale związane z gruntem, w tym obiektów kontenerowych. W takiej sytuacji dochodzi do konkurencji regulacji prawnych. Obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego obiektami budowlanymi, a zatem – wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury – muszą zostać uznane albo za budynki, albo za budowle. Omawiany przepis prawny traktuje je wprawdzie jako obiekty niepołączone trwale z gruntem, jednak nie należy tego interpretować jako ustanowienia fikcji prawnej, zgodnie z którą w przypadku każdego obiektu kontenerowego nie występuje trwałe związanie z gruntem. Decydujące znaczenie ma bowiem okoliczność, czy dany obiekt kontenerowy jest faktycznie połączony z gruntem w sposób trwały czy nie. W pierwszej sytuacji pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku, a jedynie w drugiej sytuacji należy uznać, że mamy do czynienia z budowlą.

Trybunał podkreślił, że argument językowy wskazujący, iż skoro ustawodawca nie zastrzegł w definicji pojęcia budynku warunku, że nie może on być budowlą, czyniąc jedynie zastrzeżenie w definicji pojęcia budowli, iż nie może być ona budynkiem, to nie jest wykluczone, by pewne budynki uznać za budowle, nie jest prawidłowy. Zgodzić się należy w pełni z takim twierdzeniem TK, bowiem definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.

Trybunał trafnie zauważył, że pomimo wielu różnych zastrzeżeń dotyczących definicji sformułowanych w prawie budowlanym oraz w ustawie o podatkach lokalnych, w przypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć, opierając się na przesłance nieprzewidzianej w przepisach prawnych. Nieuprawnione jest przyjmowanie, że skoro niektóre budynki można uznać za budowle, to dokonując takiej kwalifikacji, należy

odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę, przykładowo, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania.

Taka wykładnia rozszerzająca definicji budowli powoduje zarazem zwążającą wykładnię definicji budynku i jest ingerencją w definicję legalną nie do zaakceptowania, a nadto prowadzi do zastosowania funkcjonalnej reinterpretacji regulacji podatkowej na niekorzyść Skarżącej. Stąd TK dokonał krytycznej analizy takiej interpretacji i wyprowadził wnioski, że jest ona całkowicie nieuzasadniona, co wyjątkowo dostrzegł także NSA w pojedynczych wyrokach<sup>17</sup>.

Trybunał Konstytucyjny przypominał nadto fundamentalną dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasadę *in dubio pro tributario*, będącą oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP, zasady *nullum tributum sine lege*. Stosowanie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego. Trybunał wskazał, że jej zastosowanie w rozpoznawanej przez TK sprawie wykluczyłoby możliwość wypracowania w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska budzącego tak daleko idące zastrzeżenia konstytucyjne.

Trybunał połączył naruszenie art. 84 Konstytucji RP z naruszeniem art. 217 Konstytucji RP, ponieważ o ograniczeniu konstytucyjnych praw i wolności w rozpoznawanej sprawie zdecydowały organy władzy publicznej, interpretując te przepisy, a nie ustawodawca. Tymczasem art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ponadto ważny wzorzec kontroli stanowi art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, który stanowi, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Niekonstytucyjne przepisy stanowią o powinności przymusowego świadczenia pieniężnego. Normy prawa daninowego zawsze odnoszą się do własności środków pieniężnych podatników i stanowią ograniczenie prawa

---

<sup>17</sup> Wyroki NSA: z 23 VI 2016 r., sygn. II FSK 1808/14, CBOSA; z 25 I 2017 r., sygn. II FSK 3759/14, CBOSA.

własności. Trybunał wskazywał, że danina publiczna, jaką jest podatek, nieuchronnie wiąże się z ingerencją w prawa majątkowe<sup>18</sup>. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, jednak oczywiste jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP. W szczególności ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Prawo własności i zakres jego ochrony, oczywiście, nie może być rozumiane jako prawo absolutne. Jednak ustawodawca, chcąc nadać temu prawu odpowiednie znaczenie, postanowił, że wszelkie jego ograniczenia mogą wynikać jedynie z przepisów o randze ustawowej. Oznacza to, że ingerencja w prawo własności, polegająca na nałożeniu obowiązku zapłaty podatku, musi mieć swoje umocowanie w przepisie ustawy, która musi spełniać standardy prawidłowej legislacji i określoności. Nieuprawnione zawiązanie zobowiązania podatkowego, które jest następstwem zastosowania do obiektów wyczerpujących definicję budynku zasad liczenia zobowiązania podatkowego w sposób właściwy dla obiektów stanowiących budowlę, stanowi naruszenie art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

#### **4. Rozważania w zakresie zasadności merytorycznej wyroku – wniosek**

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że linia interpretacyjna przyjęta przez organy administracji publicznej oraz sądy administracyjne jest błędna, w sytuacji zaś, gdy obiekt budowlany spełnia przesłanki, aby uznać go za budynek, niedopuszczalne jest kwalifikowanie go jako budowli. Przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania danego obiektu nie mogą decydować o klasyfikacji danego obiektu jako budynku lub budowli, bo są to przesłanki, o których nie stanowi ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli obiekt budowlany ma elementy konstrukcyjne budynku, kwestia jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie może być uzależniona od wyniku wykładni celowościowej. Nie można zatem, posługując się aspektem funkcjonalnym, opodatkować budynku na

<sup>18</sup> Wyrok TK z 11 XII 2001 r., sygn. SK 16/00 (Dz.U. Nr 144, poz. 1621, a także wyrok TK z 22 V 2002 r., sygn. K 6/02 (Dz.U. Nr 78, poz. 715).

podstawie zasad przewidzianych dla budowli, gdyż wówczas dochodzi do nieuprawnionego rozszerzenia zakresu opodatkowania i złamania reguł wynikających z Konstytucji RP.

Wydane orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego niewątpliwie wywrze znaczny wpływ na praktykę orzeczniczą, podobnie do wyroku w sprawie o sygn. P 33/09<sup>19</sup> dotyczącego rozumienia budowli w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych. Wyrok TK ma charakter interpretacyjny i wskazuje, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określające definicje budowli i budynku w takim rozumieniu, jakie przyjmowała dotychczasowa praktyka sądowa, są niezgodne z Konstytucją RP.

Wyrok ten daje podstawy do możliwości zakwestionowania dotychczasowych ostatecznych decyzji, które wydane były zgodnie z rozszerzającym rozumieniem pojęcia „budowli” w trybie wznowienia postępowania, a w pozostałych sprawach podatnicy mają możliwość korekty deklaracji i złożenia wniosków o zwrot nadpłaty w podatku od nieruchomości. W skali kraju może wywrzeć to znaczące skutki dla gmin, od których podatnicy – przede wszystkim osoby prawne – będą mogli żądać zwrotu milionów złotych z tytułu nadpłaconego podatku od nieruchomości. Klasyfikowanie obiektów jako budynków bądź budowli ma kolosalne skutki finansowe, ponieważ budynki są opodatkowane od powierzchni<sup>20</sup>, bez względu na wartość budynku, natomiast budowle są opodatkowane dwuprocentowym podatkiem od wartości. Ukazując to obrazowo, jeżeli obiekt o wartości 100 000 zł i powierzchni 4 m<sup>2</sup> uznamy za budynek, to podatek od nieruchomości wyniesie 88 zł. Natomiast uznanie tego obiektu za budowlę spowoduje konieczność uiszczenia podatku w wysokości 2000 zł, a zatem w kwocie 20 razy większej.

Warto jednak zauważyć, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego nie oznacza automatycznego uznania obiektów budowlanych klasyfikowanych dotychczas jako budowle za budynki – każda ze spraw będzie musiała być indywidualnie przeanalizowana w drodze postępowania administracyjnego. Wyroki interpretacyjne TK nie mają mocy wykładni powszechnie obowiązującej<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Wyrok TK z 13 IX 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU 2011, nr 7/A, poz. 71.

<sup>20</sup> Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 VII 2017 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2018 r. (M.P. z 9 VIII 2017 r., poz. 800). Maksymalna stawka podatku od budynku to 23 zł/m<sup>2</sup>.

<sup>21</sup> Zob. postanowienie SN z 29 IV 2010 r., sygn. IV CO 37/09, OSNC 2010, nr 12, poz. 166.

Same racje interpretacyjne, które mogą lub nie mogą świadczyć o niekonstytucyjności dotychczasowej wykładni określonych przepisów prawa, nie uprawniają Trybunału do zastępowania lub wyręczenia suwerennego prawodawcy w procesach tworzenia lub sanacji prawa, bowiem z art. 190 w zw. z art. 188 Konstytucji RP, określających termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, wynika, że powszechnie obowiązujące są jedynie te orzeczenia TK, w których stwierdzono utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego. Dodatkowo art. 190 ust. 4 Konstytucji RP nie zawiera normy prawnej, która prowadziłaby do związania wykładnią ustaloną przez Trybunał Konstytucyjny w sentencji orzeczenia interpretacyjnego. Sentencja orzeczenia TK powinna zawierać rozstrzygnięcie co do istoty sprawy w granicach konstytucyjnych prerogatyw tego organu do orzekania w sprawach wyczerpująco wymienionych w art. 188 pkt 1 Konstytucji RP, pozostawiając ustnemu uzasadnieniu wyjaśnienie zasadniczych motywów orzeczenia, a motywów szczegółowych – uzasadnieniu pisemnemu<sup>22</sup>.

Komentowany wyrok zapadł na kanwie sprawy, której przedmiotem było opodatkowanie kontenerów telekomunikacyjnych. Może on mieć jednak znacznie szerszy zasięg zastosowania. Wszakże już teraz zauważyć można, że w wielu przypadkach treść tego wyroku TK będzie przedmiotem sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Niewątpliwie, lokalne organy podatkowe staną przed problemem wygospodarowania środków finansowych na zwroty podatku.

Pozytywnym aspektem komentowanego wyroku będzie przywiązywanie przez organy podatkowe większej wagi do oceny, czy dany obiekt budowlany faktycznie spełnia cechy budynku. Organ jest zobowiązany najpierw ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później może rozważać jego kwalifikację jako budowli.

Z góry jednak trzeba wskazać, że w niektórych ustawach dany obiekt kwalifikuje się *expressis verbis* jako budowla – przykładem może tu być art. 2 pkt 1 Ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>23</sup> stanowiący, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 Ustawy

<sup>22</sup> Zob. postanowienie SN z 11 IV 2014 r., sygn. I CZ 19/14, LEX nr 1521225.

<sup>23</sup> Dz.U. poz. 961.



z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii<sup>24</sup>. W związku ze wskazaniem przez ustawodawcę wprost, że elektrownie wiatrowe to budowle, omawianego wyroku TK nie można w tym przypadku stosować. Sam Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu głosowanego wyroku zauważył jednocześnie, że „nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką”. Zgodzić się należy ze stanowiskiem TK, że ustawodawca, stanowiąc przepisy klasyfikujące obiekty o cechach budynku jako budowle, powinien każdorazowo rozpoznawać ich specyfikę, poważne jednak wątpliwości można mieć co do stanowiska o łamaniu zasady równości opodatkowania, która może być rozpoznawana w kontekście podmiotowym konieczności równomiernego rozłożenia ciężarów podatkowych odpowiednio do zdolności płatniczej podatników. Tymczasem problem poruszony w przytoczonym fragmencie wyroku odnosi się raczej do sprawiedliwości podatkowej.

W przypadku natomiast wszelkich obiektów budowlanych, które mają strukturę pozwalającą przyporządkować je do kategorii budynków (np. stacje transformatorowe, budynki telekomunikacyjne, stacje gazowe, stacje telekomunikacyjne czy silosy lub elewatory), o ile nie są zaklasyfikowane wprost przez ustawodawcę jako budowle, tak jak ma to miejsce w przypadku elektrowni wiatrowych, podatnicy będą składać korekty deklaracji albo wszczynać postępowanie o wznowienie postępowania administracyjnego (w przypadku, gdy wysokość podatku została ustalona w drodze decyzji administracyjnej).

## Podsumowanie

Zaklasyfikowanie obiektu do kategorii budynku bądź budowli ma kolosalne skutki finansowe dla podatników, ponieważ budynki są opodatkowane od powierzchni, a budowle są opodatkowane dwuprocentowym podatkiem od wartości.

Rozpoznanie budynków co do zasady nie powinno sprawiać trudności organom administracji podatkowej, ponieważ kryteria ich identyfikacji precyzuje definicja zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Natomiast budowle nie zostały zdefiniowane w tak precyzyjny

<sup>24</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 1148.

sposób, jednakże katalog przykładowych budowli został wskazany w przepisach Prawa budowlanego. Problem pojawia się, gdy określony obiekt jest w katalogu budowli, ale jednocześnie spełnia definicję budynku. W tym zakresie wykształciła się wadliwa interpretacja organów administracji podatkowej w zakresie dodatkowych, nieprzewidzianych w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ kryteriów kwalifikacji obiektów jako budowli. Problematyka prawidłowego kwalifikowania obiektów dla celów podatkowych stanowi zagadnienie z praktyki stosowania prawa, gdyby bowiem organy dokonywały prawidłowej wykładni przepisów, a nie tworzyły prawa na własny użytek, dałoby się uniknąć problemów z naruszeniem przepisów, zwłaszcza art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ. Wykładnia powinna być prosta, skoro definicja budowli jest negatywna (budowlą jest to, co nie jest budynkiem), jeśli dany obiekt spełnia definicję budynku, to nie może być jednocześnie budowlą. Jednakże zapadły wyrok TK, podobnie jak liczne problemy z wykładnią powinny skłonić ustawodawcę do doprecyzowania regulacji prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach lokalnych w zakresie określenia charakteru i klasyfikacji obiektów budowlanych, tak aby ułatwić organom podatkowym administrowanie.